STICHTING KINDEROPVANG ENSCHEDE

# F. G. JACOBS
# FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
## Az ismertetés napja: 2005. szeptember 15. [1]

1. Jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem olyan intézményre vonatkozik, amely saját maga látja el a még nem tanköteles korú gyermekek napközbeni, illetve az iskoláskorú gyermekek iskolaidőn kívüli felügyeletét, de amely kapcsolatot is teremt a szülők és az ugyanilyen szolgáltatást nyújtó független napközbeni felügyelők között. Utóbbi esetben a szülőknek óradíjat számláz azon felül, amit a szülők a felügyelőknek fizetnek, annak ellenére, hogy az intézmény a továbbiakban nem avatkozik bele a szülők és felügyelők közötti viszonyba, illetve nem felel az utóbbiak által nyújtott szolgáltatásért.

2. A nemzeti eljárásban az a kérdés, hogy az intézmény által a szülőknek számlázott óradíj HÉA-köteles-e. Ezzel kapcsolatosan a holland Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) azt kérdezi, hogy az intézménynek a szülők és felügyelők között közvetítőként végzett szolgáltatása – mint szociális gondozással, gyermekvédelemmel, illetőleg gyermeknevelléssel szorosan összefüggő szolgáltatás – mentes-e a HÉA alól.

## A vonatkozó szabályozás

3. A hatodik HÉA-irányelv [2] 2. cikkének 1. pontja szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások HÉA-kötelesek.

4. A 4. cikk (1) és (2) bekezdése szerinti meghatározás alapján adóalany minden olyan személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez – vagyis a termelők, kereskedők és szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv).

ipari és mezőgazdasági tevékenységeket és a szakmai tevékenységeket –, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

5. A 11. cikk A. részének (1) bekezdése szerint – bizonyos kivételekkel és korlátozásokkal, amelyek itt nem relevánsak – a szolgáltatásnyújtás adóalapját az az ellenérték képezi, amelyet a szolgáltatást teljesítő a szolgáltatás címzettjétől kap.

6. A hatodik irányelv 13. cikkének A. része bizonyos, közhasznú tevékenységek HÉA alóli mentességét szabályozza. E rendelkezés (1) bekezdésének vonatkozó részei így szólnak:

„[...] az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

g) szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit;

h) közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények által végzett, a gyermek- és ifjúságvédelemmel szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések;

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak

[...]".

7. A (2) bekezdés b) pontja szerint azonban:

„az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

– nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,

– alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel".

**A tényállás és az eljárás**

8. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére irányuló határozat szerint a Stichting Kinderopvang Enschede (továbbiakban: alapítvány) nem haszonszerzési célú intézmény. Célkitűzése lényegében az, hogy biztosítsa és fejlessze a gyermekfelügyeleti lehetőségeket, amelyek a dolgozó szülők gyermekfelügyeleti igényeit elégítik ki, és közvetítőként járjon el szülők és független felügyelők között.

9. Az alapítvány maga is számos gyermekfelügyeleti központot működtet a még nem tanköteles korú gyermekek, illetve iskolaidőn kívül az iskoláskorú gyermekek számára. Ezenkívül nyilvántartást vezet a független felügyelőkről, [3] akik saját otthonukban látják el a gyermekek felügyeletét. A nyilvántartásba vétel előtt az alapítvány ellenőrzi a felügyelőket. A leendő felügyelők az alapítvány költségére képzésben részesülhetnek.

10. A szülő [4] kérésére az alapítvány először ismerteti az általa javasolt felügyelet különböző formáit. Ha a szülő úgy dönt, hogy független felügyelőt vesz igénybe, az alapítvány szakértője megbeszéli a szülővel a szülő elvárásait. Ezen információk alapján az alapítvány bemutatja a legmegfelelőbb felügyelőt a szülőnek. Ha a kapcsolat kölcsö-

3 – „Napközi szülőnek" nevezik őket, én azonban „felügyelőkként" hivatkozom rájuk, hogy ne lehessen összekeverni a szülőket és a napközi szülőket.

4 – Vagy munkáltató; nyilvánvalóan néhány munkáltató igénybe veszi az alapítvány szolgáltatásait, hogy gyermekfelügyeletet biztosítson alkalmazottainak. Ebből következően a „szülő" jelölheti az ilyen munkáltatókat is.

nösen megfelelő, a felügyelő és a szülő szerződést köt, amelynek alapján a szülő óradíjat fizet minden egyes gyermek felügyeletéért. Az óradíj 1998-ban 5 NLG volt.[5]

11. Az alapítvány nem felel semmiért, ami a szerződéssel kapcsolatban merül fel. Az alapítvány azt sem szavatolja, hogy a felügyelők a kért időszakban ténylegesen el is látják a gyermekfelügyeletet; kizárólag azt vállalja, hogy igyekszik kapcsolatba hozni a szülőt a megfelelő felügyelővel. A szülő azonban igénybe veheti az alapítvány saját szolgáltatását, amennyiben valamelyik fél a szerződést meg kívánja szüntetni, vagy annak előírásait nem tartja be.

12. 1998-ban az alapítvány a szülőknek nyújtott szolgáltatásokért óránként és gyermekenként 3,45 NLG-t[6] számlázott, ha független felügyelőt vették igénybe. Ebből az összegből semmit nem jutatott a felügyelőnek.

13. E szolgáltatásnyújtásra tekintettel az alapítvány az 1998. január 1-je és március 31-e közötti időszakra vonatkozó bevallása alapján 6424 NLG összeget fizetett be[7] HÉA címén. Mindazonáltal fellebbezett az adómegállapítás ellen, arra hivatkozva, hogy a kérdéses szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) és h) pontjának végrehajtására vonatkozó holland jogszabályok értelmében adómentes.

14. A regionális fellebbviteli bíróság megállapította, hogy az alapítvány a gyermekfelügyelet területén működik, és hogy a független felügyelők tekintetében végzett közvetítői tevékenysége nehezen tekinthető „másnak, mint kizárólag gyermekfelügyeleti célúnak"[8], még akkor is, ha maga közvetlenül nem vesz részt ebben a felügyeletben. Ebből következően ezek a tevékenységek a szóban forgó adómentesség hatálya alá tartoznak.

15. Az adóhatóságok semmisség megállapítása iránti fellebbezést nyújtottak be a Hoge Raadhoz, arra hivatkozva, hogy amikor az alapítvány közvetítőként jár el, egy konkrét terület keresletének és kínálatának összehozásával önálló üzleti szolgáltatást nyújt. Ez a szolgáltatás nem minősül gyermekfelügyeleti ellátás nyújtásának, és az alapítvány a szóban forgó adómentesség végrehajtására hozott holland jogszabályok értelmében nem

5 – Hozzávetőleg 2,27 euró; az alapítvány honlapjáról úgy tűnik, hogy a díj 2005-ben 2,50 euró vagy 3,30 euró óránként, a gyermekek számától függően.

6 – Hozzávetőleg 1,57 euró; a díj 2005-ben 2,89 euró, amely tartalmazza a HÉA-t. A teljes óradíj így 5,39 vagy 6,19 euró. Az alapítvány saját gyermekfelügyeleti szolgáltatásainak óradíjai 2005-ben alapesetben 5,34 és 6,07 euró között változtak.

7 – Hozzávetőleg 2920 euró.

8 – A Hoge Raad megfogalmazásában: „[...] niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar".

„gyermekfelügyeleti ellátást nyújtó intézmény" minőségében nyújtja a szolgáltatást. A szolgáltatás nem kapcsolódik olyan szorosan az alapítvány által nyújtott gyermekfelügyeleti szolgáltatásához sem, hogy mint gyermekfelügyeleti ellátást nyújtó intézmény által nyújtott szolgáltatásnak lehessen tekinteni.

16. A Hoge Raad úgy véli, hogy a fellebbezés azt a kérdést veti fel, hogy a kérdéses szolgáltatás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában, illetve esetleg annak h) vagy i) pontjában foglalt adómentesség alá esik-e. Következésképpen az alábbi kérdést terjesztette elő előzetes döntéshozatalra:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g), h) és i) pontját, hogy a fentiekben ismertetett, a még nem tanköteles gyermekek napközbeni, illetve a tanköteles gyermekek iskolaidőn kívüli felügyeletét otthonukban ellátó, ún. napközi szülők által végzett szolgáltatás közvetítését az e rendelkezések egyikének vagy e rendelkezések közül többnek az értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni?"

17. A Hoge Raad kifejti továbbá, hogy nem vitatott, hogy az alapítvány saját gyermekfelügyeleti szolgáltatása adómentes, és hogy ebben a tekintetben az alapítvány a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései szerinti elismert intézménynek tekintendő; a holland jogszabályok szerint az alapítvány gyermekfelügyeleti ellátást nyújtó elismert intézmény mind a tényleges gyermekfelügyelet, mind a kérdéses szolgáltatásnyújtás tekintetében.

18. Az alapítvány, a holland kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. Az ügyben egyik fél sem kérte tárgyalás tartását, azért erre nem került sor.

## Álláspont

*Előzetes megjegyzések*

19. A Hoge Raad kérdése az alapítvány által nyújtott, a szülők és a független felügyelők közötti közvetítői szolgáltatás besorolására vonatkozik.

20. Az alapítvány és az adóhatóságok közötti vita a szülőknek a független felügyelő által ellátott gyermekfelügyelet minden egyes órája után az alapítvány által kiszámlázott díjat terhelő HÉA kivetésére vonatkozik.

21. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából és 11. cikke A. részének (1) bekezdéséből világos, hogy amennyiben a szolgáltatás adóköteles, akkor a szolgáltatás ellenértékét adóztatják meg. Ebből következően a szolgáltatásnyújtás csak akkor adóköteles, ha közvetlen összefüggés van a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között. [9]

22. Az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás és a független gyermekfelügyeletért kapott óradíj közötti közvetlen összefüggés fennállását az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem kérdőjelezte meg; ez nem tűnik kérdésesnek a Hoge Raad előtti eljárásban. E tekintetben észrevételt sem terjesztettek a Bíróság elé.

23. Ilyen körülmények között az elemzésemet a Hoge Raad által ténylegesen feltett kérdésre korlátozom.

24. Mindazonáltal megjegyzem, hogy az intézkedések bizonyos jellemzői, ahogy azok bemutatásra kerültek, arra engednek következtetni, hogy nincsen lényegi összefüggés a kérdéses szolgáltatás és az ellenérték között. Például: díjfizetés nemcsak az eredeti szolgáltatás alkalmával történik, hanem több alkalommal az azt követő időszakban; a díjfizetés mind az időtartam, mind a teljes összeget tekintetve jelentősen eltérő lehet, de az eltérést nem az eredeti szolgáltatás jellemzői határozzák meg; az összeg viszonylag magas, és látszólag úgy került kiszámításra, hogy a szülő óránkénti költsége ugyanannyi legyen akkor is, ha a felügyeletet maga az alapítvány, illetve akkor is, ha független felügyelő látja el; továbbá az alapítvány nem vállal felelősséget a független felügyeletért, amelynek alapján a díjazást felszámítják.

*A feltett kérdés*

Hatály

25. A kérdés az, hogy az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás, ahogy azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat bemutatja, adómentes-e a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g), h) vagy i) pontja alapján.

26. Ennek teljesüléséhez az szükséges, hogy szorosan összefüggjön (vagy kapcsolódjék [10]) az e pontokban meghatározott tevékenységek valamelyikével (valamelyikéhez).

9 – Lásd még a 102/86. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 11. és 12. pontját, a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-743. o.) 13. pontját és a C-174/00. sz., Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-3293. o.) 39. pontját.

10 – A „kapcsolódik" szó az i) pontban, miközben a g) és h) pontban az „összefüggő" szerepel, az angol nyelvű változat szófordulatának tűnik, a más nyelvű változatok ugyanazt a kifejezést használják a három rendelkezésben, és nincs ok feltételezni, hogy különböző jelentést szántak nekik.

27. A Hoge Raad általi meghatározásban az alapítvány közvetítőként végzett szolgáltatásainak „kapcsolódniuk kell a gyermekeknek [...] a napközi szülők otthonában történő felügyeletéhez".

28. Így e szolgáltatások nem lehetnek összefüggésben az alapítvány által nyújtott gyermekfelügyelettel – amellyel kapcsolatban nem mondható, hogy az alapítvány „közvetítőként" jár el, és amelyért az alapítvány nem számlázza a kérdéses óránkénti díjazást –, csak a független felügyelők által nyújtott szolgáltatásokkal.

29. Egyetértek a holland kormánnyal, miszerint nincs alapja annak a feltételezésnek, hogy az ilyen gyermekfelügyelet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában foglalt oktatás kategóriájába esik. Természetesen bármilyen korú gyermek esetén lehetséges a gyermekfelügyeletet oktatási elemekkel kombinálni, és előfordulhat, hogy egyes független felügyelők valóban úgy érzik, hogy van oktatási feladatkörük, azonban nincs arra utaló körülmény, hogy az oktatás a szóban forgó gyermekfelügyelet elválaszthatatlan része.

30. A gyermekfelügyelet viszont fő szabály szerint a „szociális gondozás és szociális biztonság" és/vagy a „gyermek- és ifjúságvédelem" hatálya alá eshet a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja értelmében, és ezzel ellentétes észrevétel nem is született. Mivel mindkét adómentesség alkalmazásának feltételei azonosak, szükségtelen választani a kettő között.

31. Tény, hogy az alapítvány az érintett tagállam által a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja értelmében karitatív jellegűnek elismert intézmény.

32. Az alapítvány hangsúlyozza ezenkívül, hogy a szülők kizárólag az ő közvetítői tevékenysége által jutnak a nyilvántartásában szereplő független felügyelők szolgáltatásaihoz, különösen – az ellenőrzésnek és tanácsadásnak köszönhetően – a legmegfelelőbb felügyelőhöz. Szolgáltatását a gyermekfelügyelet-nyújtás előfeltételének kell tekinteni, így szolgáltatása kiegészíti azt.

33. A holland kormány és a Bizottság azonban egybehangzóan azt állítja, hogy az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás nem minősül a független felügyelők által nyújtott gyermekfelügyelettel „szorosan összefüggőnek", és hogy a gyermekfelügyelet nem szolgálhat a kapcsolódó

szolgáltatásnyújtás adómentességének alapjául, hiszen az maga sem adómentes szolgáltatás.

34. A holland kormány továbbá előadja azt is, hogy a 13. cikk A. része (2) bekezdésének b) pontja eleve kizárja az adómentességet, mert egyfelől a szolgáltatás nem elengedhetetlen a szóban forgó gyermekfelügyeleti ellátás nyújtásához, másfelől az a célja, hogy az alapítvány a HÉA-köteles üzleti szolgáltatásnyújtással versengő szolgáltatás nyújtása révén kiegészítő bevételekre tegyen szert.

35. Ezért számomra úgy tűnik, hogy – bár az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás, legalábbis tág értelemben, világosan összefügg a független felügyelők szolgáltatásnyújtásával – számos lehetséges akadálya van az adómentességnek. Ebben a tekintetben a következő kérdések relevánsak:

(i) A közvetítőként végzett szolgáltatások „szorosan összefüggenek"-e a gyermekfelügyeleti szolgáltatással?

(ii) Lehet-e adómentességet megállapítani a gyermekfelügyelettel való összefüggés alapján, ha e szolgáltatás maga nem adómentes?

(iii) A közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás elengedhetetlen-e a gyermekfelügyeleti szolgáltatáshoz?

(iv) Alapcél-e a kiegészítő bevétel szerzése, és fennáll-e a HÉA-köteles üzleti szolgáltatásokkal való verseny?

36. Ha a válasz az első három kérdés bármelyikére nemleges, illetve a negyedik kérdésre igenlő, akkor az ismertetett szolgáltatások nem lehetnek adómentesek. Valamennyi kérdés magában foglal ténybeli értékelést, de legalább az első három tekintetében értelmezési kérdések is felmerülnek, amelyeket a Bíróságnak kell tisztáznia.

37. Végezetül utalnék arra, hogy a HÉA alóli mentesség hatásai a körülményektől függően változhatnak. Amennyiben valamely meghatározott ügylet adómentes, a szolgáltató nem vonhatja le az ügylet érdekében beszerzett termékek vagy szolgáltatások tekintetében előzetesen megfizetett adót; továbbá a vevő sem vonhatja le azt az adót, ami látensen és láthatatlanul beépül az ügylet költségeibe. Az alapítvány vélhetően végiggondolta helyzetét, amikor adómentességet

kért a vitatott szolgáltatásra, de nehéz megjósolni, hogy az adómentesség mindig előnyös lesz-e másoknak, akik hasonló szolgáltatást nyújtanak. Ezért a vonatkozó rendelkezés kiegyensúlyozott és semleges megközelítésű értelmezése a helyénvaló.

(i) A közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtások „szorosan összefüggenek"-e a gyermekfelügyeleti szolgáltatással?

38. A 13. cikk A. részének (1) bekezdésében az adómentességek felsorolása részletesen hivatkozik azokra a szolgáltatásokra, amelyek valamilyen módon kapcsolódnak a közérdekű tevékenységekhez.

39. A g), h) és i) pont mellett a b), l), m) és n) pont is alkalmazza a „szoros" összefüggés feltételét. A használt terminológia nem mindig azonos, és a különböző nyelvű változatok eltérnek egymástól, de nekem úgy tűnik, hogy a fogalomhasználat mögötti szándék minden esetben azonos.

40. Ezzel szemben más pontok lazább összefüggést határoznak meg, olyan kifejezéseket használva, mint „mellékes", „tekintettel" vagy „kapcsolatos" (az a), k) és o) pont; ismét eltérések vannak a különböző nyelvű változatok között).

41. Ennek fényében nem gondolom, hogy a Bíróság Dudda-ügyben hozott ítélete, [11] amellyel az alapítvány párhuzamot kíván vonni, segítségül szolgálhat. Az nem annyira az értékesítés helyének, hanem inkább az adómentesség fennállásának megállapításához kapcsolódik, és kifejezetten bizonyos, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja szerinti kulturális és hasonló tevékenységekhez „kapcsolódó" vagy azokat „kiegészítő" szolgáltatásnyújtásra vonatkozik. A szóban forgó összefüggés foka egyértelműen laza, és nem pedig szoros.

42. A Bizottság és a holland kormány a Bizottság kontra Németország ügyre [12] hivatkozik, amelyben a Bíróság azt az álláspontot képviselte, hogy az állami egyetemek által díjazás ellenében vállalt kutatási projektek nem kapcsolódnak szorosan az egyetemi oktatáshoz a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja értelmében, mert először is: az adómentesség célja az oktatáshoz való hozzáférés biztosítása, amelyet nem befolyásol kedvezőtlenül az a megnövekedett kiadás, amely abból származna, ha a kapcsolódó termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtá-

11 – A C-327/94. sz. ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.).

12 – A C-287/00. sz. ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-5811. o.), különösen a 45. és az azt követő pontok; lásd még a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítéletet (EBHT 2001., I-249. o.).

sokat HÉA terhelné (és ebből eredően nem jelent akadályt a díjazás ellenében végzett kutatási projektek megadóztatása sem); másodszor: bár az ilyen projektek segíthetik az egyetemi oktatást, nem elengedhetetlenek az oktatás céljainak – vagyis a diákok szakmai tevékenység folytatására való felkészítésére irányuló célok – eléréséhez.

43. Az első szempont tekintetében védhetőnek látszik, hogy a szülő és a felügyelő bemutatására vonatkozó szolgáltatás egyszeri díjának megadóztatása nem korlátozza a gyermekfelügyelethez való hozzáférést. Amennyiben a szolgáltatás díja a felügyelet teljes idejére szóló óránkénti díjazás jelentős részét képezi, akkor ez már lehet, hogy nem igaz. Ebben a tekintetben azonban ismét felmerül a szolgáltatás és a díjazás kapcsolatának kérdése.[13]

44. A második szempont tekintetében vonakodnék egyetérteni azzal, hogy a szolgáltatás és a tevékenység közötti szoros összefüggés szükségszerűen magában foglalja, hogy a szolgáltatás elengedhetetlen a tevékenység céljának eléréséhez.

45. Mivel azonban a 13. cikk A. része (1) bekezdésének mindegyik rendelkezése, amely alkalmazza a szoros összefüggés feltételét, a 13. cikk A. része (2) bekezdése b) pontjának első francia bekezdésében előírt feltétel alá esik, amely szerint a szolgáltatásnak elengedhetetlennek kell lennie az adómentes ügylethez, ez a kérdés lényegtelen a jelen összefüggésben. Ezzel alább, a (iii) pontban foglalkozom.

(ii) Lehet-e adómentességet megállapítani a gyermekfelügyelettel való összefüggés alapján, ha e szolgáltatás maga nem adómentes?

46. A Bizottság és a holland kormány állítása szerint még ha van is szoros összefüggés az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás és a független felügyelők által nyújtott gyermekfelügyelet között, a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja szerint a gyermekfelügyeletnek magának adómentesnek kell minősülnie ahhoz, hogy az azzal összefüggő szolgáltatás is így minősüljön. Más szavakkal: a gyermekfelügyeleti ellátást elsősorban „közintézményeknek vagy egyéb, karitatív jellegűnek elismert intézményeknek" kell nyújtaniuk.

13 – Lásd a 24. pontban tett észrevételeimet.

47. A 13. cikk A. része (1) bekezdése b), g), h), i), l), m) és n) pontjának rendelkezéseiben közös, hogy mind a szolgáltatás és a közérdekű tevékenység közötti szoros összefüggés koncepcióját alkalmazzák, a kérdéses szolgáltatást közcélú, karitatív, kulturális, vagy ahhoz társuló, nem haszonszerzési célú vagy hasonló természetű intézmény nyújtja, és valamennyi rendelkezés a 13. cikk A. része (2) bekezdésének b) pontjában rögzített feltétel alá tartozik.

48. Eltérnek azonban a kapcsolat módjának kifejezésében: „kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek" (b) pont); a szociális gondozással, gyermekvédelemmel és hasonló tevékenységekkel „szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések" (g) és h) pont); oktatás, „beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését" (i) pont); szolgáltatások és „azzal szorosan összefüggő termékértékesítések", amelyeket bizonyos intézmények nyújtanak tagjaik számára, azok közös érdekében (l) pont); „meghatározott, a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások" (m) pont); bizonyos kulturális szolgáltatások és „az[okkal] szoros összefüggésben lévő termékértékesítés[ek]" (n) pont).

49. Szó szerinti értelmezésben úgy lehet érvelni, hogy a b), az i), az l) és az n) pont adómentességet biztosít valamely meghatározott közérdekű tevékenységnek, valamint más, ezen adómentes tevékenységgel szorosan összefüggő szolgáltatásoknak; míg a g), a h) és az m) pont adómentességet biztosít bizonyos, meghatározott tevékenységgel szorosan összefüggő szolgáltatásoknak függetlenül attól, hogy maga a tevékenység adómentes-e.

50. Az érvelés utóbbi ága azonban nem tűnik járhatónak. Ez – ahogy a Bizottság állítja – összeegyeztethetetlennek tűnik a rendelkezések logikájával, valamint – ahogy a holland kormány rámutat – a 13. cikk A. része (2) bekezdése b) pontjának első francia bekezdésével, amely kiköti, hogy a kérdéses szolgáltatás „elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez".

51. Ezért úgy tűnik, hogy a szorosan összefüggő szolgáltatások adómentessége érdekében a fő tevékenységnek szintén adómentesnek kell lennie, és így eleget kell tennie az adómentesség valamennyi feltételének, beleértve azt a követelményt is, hogy a tevékenységet közintézményeknek vagy egyéb, karitatív jellegűként elismert intézménynek kell végeznie.[14]

14 – Lásd még a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4427. o.) 30. pontját.

52. Ezek szerint amennyiben az alapítvány csak közvetítőként tevékenykedik, ahhoz, hogy az e minőségében nyújtott szolgáltatása adómentes lehessen a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) vagy h) pontja alapján, a független gyermekfelügyeletnek, amellyel a szolgáltatásnyújtás összefügg, szintén eleget kell tennie az e rendelkezések szerinti adómentesség feltételeinek.

53. A független felügyelők nyilvánvalóan nem közintézmények. Nem ennek a Bíróságnak a feladata annak eldöntése, hogy karitatívként elismert intézmények-e. Az elismerés a nemzeti hatóságok dolga, amelyek a közösségi joggal összhangban gyakorlandó és bírósági felülvizsgálat alá eső mérlegelési jogkörrel rendelkeznek.[15] A független felügyelők elismerésének lehetőségére tekintettel utalhatunk a Bíróságnak a Bulthuis-Griffioen-ügyben[16] és a Gregg-ügyben[17] hozott ítéleteire, amelyekből kitűnik, hogy természetes személyek csak akkor kaphatnak ilyen elismerést, ha „vállalkozást üzemeltetnek".

15 – Lásd a Kingsrest Associates és Montecello ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletet, különösen a 48. és azt követő pontokat.

16 – A C-453/93. sz. ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2341. o.).

17 – A C-216/97. sz. ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.), különösen a 14–19. pont.

(iii) A közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás elengedhetetlen-e a gyermekfelügyeleti szolgáltatáshoz?

54. Nehéz feltételezni, hogy a szülő igénybe veheti a gyermekfelügyeleti szolgáltatást anélkül, hogy először kapcsolatba ne hoznák a felügyelővel. Az alapítvány hangsúlyozza, hogy a kérdéses gyermekfelügyeleti szolgáltatáshoz csak az általa végzett közvetítői tevékenység útján lehet hozzáférni. A holland kormány azonban arra hivatkozik, hogy vannak más csatornák is, így például hirdetések vagy nyereségérdekelt ügynökségek.

55. Számomra úgy tűnik, hogy ha az alapítvány csupán nyilvántartást vezet minden ismert, gyermekfelügyeleti szolgáltatást kínáló személyről, és ezt a nyilvántartást elérhetővé teszi a szülők számára, ez a szolgáltatás semmiképpen sem jellemezhető elengedhetetlenként. Számos más módja van annak, hogy a szülők kapcsolatba lépjenek a leendő felügyelőkkel.

56. Ha azonban az alapítvány ellenőrzési és képzési tevékenysége olyan közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás, amely azt teszi lehetővé, hogy a szülők kizárólag olyan alkalmas és megbízható felügyelőkhöz jussanak, akiket máskülönben nem lennének képesek megtalálni, az utóbbi szolgáltatásnyújtás elengedhetetlennek tekinthető az

ilyen minőségű gyermekfelügyelethez való hozzáféréshez, még akkor is, ha az alapítvány nem felel a ténylegesen nyújtott gyermekfelügyelet hiányosságaiért.

57. Ennek megfelelően úgy látom, hogy a ténybeli értékelésnek arra kell vonatkoznia, hogy a felügyelet, amelyhez a hozzáférést biztosítják, olyan jellegű vagy minőségű-e, amelyet a szülők nem biztos, hogy igénybe tudnának venni az alapítvány által közvetítőként végzett szolgáltatásnyújtás nélkül.

(iv) Alapcél-e a kiegészítő bevétel szerzése, és fennáll-e a HÉA-köteles üzleti szolgáltatásokkal való verseny?

58. Ez ismét ténykérdés, amelyről ez a Bíróság nem határozhat, és nem vet fel különösebb értelmezési problémát a jelen ügy tekintetében. Az ügy irataiban nincs arra vonatkozó adat, hogy a nyereségérdekelt ügynökségek ténylegesen nyújtanak-e az alapítványéhoz hasonló szolgáltatást, bár a holland kormány állítása szerint ez a helyzet. Ha meg kell határozni a kínált szolgáltatás célját, helyénvalónak tűnik figyelembe venni egyrészről az alapítvány nem haszonszerzési célú státuszát, másrészről a vitatott díjazás összegét és kiszámításának módját.

## Végkövetkeztetések

59. A fenti megfontolásokra tekintettel az javasolom a Bíróságnak, hogy a következőképpen válaszoljon a Hoge Raad kérdésére:

Amennyiben valamely közintézmény vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmény gyermekfelügyeleti szolgáltatást kereső és nyújtó

személyek közötti közvetítőként működik, közvetítői szolgáltatása kizárólag akkor mentes a HÉA alól a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) vagy h) pontja szerint, ha

– a költségeinek megnövelése révén a HÉA-fizetési kötelezettség akadályozza a gyermekfelügyeleti szolgáltatásokhoz való hozzáférést;

– a gyermekfelügyeleti szolgáltatás maga e rendelkezés(ek) szerint adómentes;

– a gyermekfelügyeleti szolgáltatás olyan jellegű vagy minőségű, amelyet az ilyen szolgáltatást igénylőknek nem lehetne biztosítani a közvetítői szolgáltatás igénybevétele nélkül; és

– a közvetítői szolgáltatás alapvető célja nem a HÉA hatálya alá tartozó nyereségérdekelt vállalkozásokkal közvetlenül versengő tevékenység folytatása révén megszerezhető kiegészítő bevétel szerzése.